

## VERGİ ADALETİNİ SAĞLAMAYA YÖNELİK BİR ARAÇ: ESNAF MUAFLIĞI

Mine BİNİŞ\*

### Özet:

Vergilendirme sürecinin vergilemenin temel prensipleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi gereklidir. Vergi yükünün adil olmasına işaret eden vergi adaleti kavramı tüm ülkelerde tartışılan ve tesis edilmesi amaçlanan önemli bir ilkedir. Her ülke kendi ekonomik, sosyolojik, siyasi ve idari özelliklerine göre vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik uygulamalar yürürlüğe koymuşlardır. Türkiye örneğinde bu uygulamalardan biri de esnaf muaflığıdır. Esnaf muaflığı ile gelir düzeyi düşük olan küçük esnaf vergi dışı tutularak vergi yükünde adalet sağlanması hedeflenmiştir. 1950'lerin sonuna dayanan esnaf muaflığı uygulaması yıllar içerisinde yasal düzenlemelerle değişikliklere uğramıştır. Bu çalışmada vergi adaletini sağlamaya yönelik bir araç olarak esnaf muaflığı inceleme konusu yapılmış ve vergi adaletini temin etmede uygun bir vergi politika aracı olduğu sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi adaleti, esnaf muaflığı, vergileme ilkeleri

**JEL Kodu:** H20, H21, H23

## AN APPROACH TO TAX JUSTICE: EXEMPTION OF CRAFTS

### Abstract:

The taxation process must be conducted by the basic taxation principles. The concept of tax justice is one the important principle of taxation, which is pointing to fairness of the tax burden, and has been discussed in all countries in order to how to facilitate it. Each country has put into effect some applications for performing tax justice according to its own economic, sociological, political and administrative structures. For an example in Turkey, one of these practices is the exemption of crafts. Small crafts, who are rang among in low income groups, are exempted from taxes by the craft exemption application on the behalf of providing tax justice. Exemption of crafts approach, which is based on the late of 1950's, has been amended by statutory regulations in years. In this paper exemption of crafts, have been performed as a tool to ensure justice of taxation. It has been concluded that exemption of craft is an appropriate tax policy tool for procuring justice of taxation.

**Keywords:** Tax justice, exemption of crafts, taxation principles

### Giriş

Vergi politikaları ülkelerin çeşitli ekonomik, sosyal ve mali amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik uygulamaya konulan politikaların bir bütünüdür. Vergilendirme ile sadece ekonomik büyüme ve kalkınma gibi ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi değil, aynı zamanda bir sosyal amaç olan vergi adaletini oluşturma veya daha adil bir gelir dağılımını sağlama hedefi güdülebilir. Her ne kadar tek bir yöntem veya her ülke için standart bir usul var olmamakla birlikte, vergi adaletini tespit etmeye yönelik uygulanan belli yaklaşımlar

---

\* Yrd. Doç. Dr., Balıkesir Üniversitesi, İİBF, S. Yazar, mbinis@balikesir.edu.tr

bulunmaktadır. Söz konusu yaklaşımlar içerisinde fayda ve ödeme gücü yaklaşımı yer almaktadır. Verginin sosyal amacı kapsamında değerlendirilen adil gelir dağılımı, vergilendirme politikalarında yapılan düzenlemeler ile gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Vergilendirmede vergiye gönüllü uyumu etkileyen en önemli etkenlerden biri vergi yüküdür. *Vergi yükü*, ödenen verginin gelire oranı olarak açıklanmaktadır. Adil bir vergi sisteminin tesis edilmesinde vergi yükünün kişiler ve gruplar arasında en uygun şekilde dengeli bir dağılımının sağlanması gereklidir. Verginin kimlerden ve ne şekilde alınacağı önemli bir vergileme sorunu olmakla birlikte, verginin sosyal amacı gereğince kimlerin vergi rejimi dışında tutulacağına tespiti de gerekli bir husustur.

Vergiyi doğuran olaya sebebiyet verilmesi ile birlikte devlet ile mükellef arasında vergi ilişkisi başlamaktadır. Vergi ilişkisi, verginin doğru ve zamanında ödenmesi ile sona ermektedir. Ancak devletin bazı durumlarda çeşitli gerekçelerle vergiyi doğuran olaya sebep olan kişi ve gruplara imtiyazlar tanıdığı görülmektedir. Muafiyetten yararlanan kişilere aslında vergi kanunlarınınca vergi borcu doğması gerekirken, bahsi geçen bu kişiler vergilendirme rejimine maruz kalmamaktadır.

Esnaf muafılığı verginin sosyal amacı olan vergi adaletine yönelik oluşturulmuş bir düzenlemedir. Esnaf muafılığı ile düşük gelir düzeyine sahip küçük sanat ve ticaret erbaplarının, diğer mükellefler karşısında korunması amaçlanmıştır. Çalışmada ilk olarak adalet ve vergi adaleti kavramına yer verilecek, daha sonra vergilendirmede adaleti sağlayan vergileme ilkelerine değinilecek ve son olarak da esnaf muafılığı, vergilendirmede adalet ilkesi açısından ele alınıp incelenecektir.

## 1. Vergilendirme İlkeleri ve Esnaf Muafılığı İlişkisi

Devlet vergilendirme konusunda egemenlik gücünü kullanarak vergi salma yetkisine sahiptir. Ancak vergilendirme yetkisini kullanırken çeşitli esaslara uymak zorundadır. Vergilendirme sürecinin vergilendirme ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi gereklidir. Devlet egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme yetkisini elinde bulundurmakla birlikte, bunun yanı sıra çeşitli gerekçelerle koyduğu vergilerden bazı kişi ve grupları vergi dışı tutma gücüne de sahiptir. Esnaf muafılığı da vergilemenin sosyal amacı kapsamında bazı mükelleflerin vergi dışı tutulmasına bir örnek teşkil etmektedir.

### 1.1. Esnaf Muafılığına İlişkin Yasal Düzenlemeler

Sosyal devlet ilkesi genel olarak, “*kişilerin sosyal durumlarını iyileştirmeyi, onlara insanca bir yaşam düzeyi sağlamayı ve sosyal güvenliğe kavuşturmayı kendisi için ödev bilen devleti*” ifade etmektedir (Çağan, 1982: 190). Daha çok gelirin yeniden dağılımı<sup>1</sup> yoluyla gelirin adil dağılımını tanımlayan sosyal devlet ilkesi vergilemenin sosyal amacı kapsamında yasal düzenlemelerle ele alınmaktadır.

Esnaf tanımını Türk Hukuk Mevzuatında farklı kanunlarda bulmak mümkündür. 6102 sayılı Ticaret Kanunu’nda esnaf tabirine yer verildiği görülmektedir. İlgili kanunun on beşinci maddesinde esnaf, “*ister gezici olsun, ister bir dükkânda veya sokağın belli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri on birinci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi*” olarak tanımlanmıştır. Benzer şekilde 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu üçüncü maddesinin a bendinde de esnafın tanımı, “*ister gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkar meslek kollarına dâhil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir ve sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseler*” şeklinde yapılmıştır. Esnaf muafılığı da gelir düzeyi düşük olan bu sınıfın diğer sosyal sınıflarla arasında denge kurulması amacıyla yürürlüğe konulan bir muafiyettir. Günümüzde hukuki altyapısı ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu dokuzuncu maddesine dayanmaktadır.

Esnafın vergilendirilmesinde ülkeden ülkeye uygulama farklılıkları gözlenmektedir. Bazı ülkelerde götürü usul uygulanırken, bazılarında ise tahmin ve takdir usulleri uygulanmaktadır. Türkiye’de ise şartları taşıyan esnaf gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bununla birlikte esnaf muafılığının ilk düzenlenişinde esnaf muafılığı sabit işyeri olanlar için karine esası, gezici olanlar için takdir esasına dayanan basit bir vergileme öngörülmüştür (Turgay, 1956: 15).

<sup>1</sup> Devletin vergilendirme yoluyla toplumdaki bireyler arasında var olan gelir eşitsizliklerini gidermek ve sosyal refah düzeylerini iyileştirmek amacıyla yürürlüğe koyduğu uygulamalara *vergilerin yeniden dağıtım etkisi* denilir. Buna bağlantılı olarak mevcut vergi sistemlerinin veya bir vergi türünün sosyal refah ve gelir dağılımı üzerindeki etkisi de *yeniden dağıtım etkisi* şeklinde adlandırılmaktadır (Gök, vd., 2013: 272).

Tarihsel süreçte esnaf muaflığının yasal alt zeminini oluşturan çeşitli hukuki düzenlemeler yapılmıştır. İlk düzenlenme aşamasında Esnaf Vergisi, “İşletme Vergisi”<sup>2</sup>, “Gezginci İşler Vergisi”<sup>3</sup> ve “İşletme ve Gezginci İşler Vergisi”<sup>4</sup> isimleri altında oluşturulması gündeme gelmiştir. Esnaf muaflığının genel ve özel şartlarını<sup>5</sup> taşıyan küçük sanat ve ticaret erbabı ise vergiden muaf tutulmuştur. 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile belli ölçüler dâhilinde iş yapan ticaret ve sanat erbabı Gelir Vergisinden muaf tutulmuş, muaf tutulan bu esnaf “Esnaf Vergisi” adı altında düzenlenen Gelir Vergisinden ayrı bir götürü vergilendirmeye tabi tutulmuşlardır. 6582 sayılı ve 20 Mayıs 1955 tarihli Kanun ile 1 Ocak 1956 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere esnaf vergisi kaldırılmış, gelir vergisindeki esnaf muaflığı şartları daraltılarak esnafın çok az kısmı vergi dışında bırakılmış, geri kalanı ise gelir vergisine tabi tutulmuştur. 27.10.1955 tarihli ve 29 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>6</sup> ile esnaf muaflığında yapılan değişikliklere ilişkin açıklama yapılmıştır. Uygulamada yaşanan sıkıntılar ve tepkiler nedeniyle 19 Eylül 1956 tarihli ve 6838 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmesi ile birlikte belli şartlara<sup>7</sup> haiz küçük sanat ve ticaret erbabı vergiden muaf tutulmuştur (Resmi Gazete, 1961: 191). 6 Ocak 1961 gün ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31.12.1960 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun gerekçesi ve kanun tasarısında esnaf muaflığının kapsamı daraltılmış ve gelir vergisi bünyesi içine alınanların bir kısmının gerçek, diğerlerinin götürü usule göre vergilendirilmesi düzenlenmiştir.

Esnaf muaflığına ilişkin yasal düzenlemelerin temelini T.C. Anayasalarında da görmek mümkündür. 1982 Anayasası’nın *Vergi Ödevi* başlıklı 73. maddesinin oluşturduğu görülmektedir. İlgili maddenin ikinci fıkrası “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesi toplumda vergi yükünün adaletli dağıtımının önemini vurgulamaktadır. Esnaf muaflığı da verginin sosyal amacı kapsamında vergi yükünün adaletli dağılımını temin etmeye yönelik bir uygulamadır. 1982 Anayasası’ndan önce de vergi yükünün esnaf arasında adaletli dağılımını sağlamaya yönelik anayasal düzenlemelerin varlığı dikkat çekicidir.

Esnaf muaflığına ilişkin önemli yasal düzenlemelerden biri de 4369 sayılı kanundur. 22.07.1998 gün ve 4369 Sayılı Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun dokuzuncu maddesindeki esnaf muaflığı hükümleri 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere önemli ölçüde değiştirildiği görülmektedir. Ticari Kazançların *Götürü Usulde* vergilenmesi kaldırılarak bunun yerine *basit usulde vergilendirme* esas getirilmiştir. 4369 sayılı Kanun’un hükümlerini açıklamak üzere 06.12.1998 tarih ve 23545 sayılı Resmi Gazete’de 215 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Esnaf muaflığının yasal çerçevesinde meydana gelen farkları açıklamaya yönelik yayımlanan genel tebliğ ile esnaf muaflığında mühim değişikliklerin yapıldığı anlaşılmaktadır. En önemli değişikliklerden biri daha önce esnaf muaflığının şartları içerisinde yer alan yıllık alım, satım ve hâsılat tutarına ilişkin var olan sınırlamanın kaldırılmasıdır. Bununla birlikte esnaf

<sup>2</sup> *İşletme Vergisi*, Gelir Vergisine tabi tüccarlarla, Gelir Vergisinden muaf bulunan esnaflardan sabit işyerinde çalışanları olmak üzere iki grubu kapsayan şekilde oluşturulmuştur. Vergilendirme usulü olarak karine usulüne dayanan bu vergide, mükellefin iş hacmi, işletmenin sermayesi, işletmede ödenen ücretler, işyerinin kirası gibi karineler üzerinden vergilendirme yapılmasına dayanıyordu. Bu düzenlemede karinelere göre hesaplanacak verginin miktarı “en az vergi” ile hesaplanacak tutardan aşağı olması mümkün değildi (Turgay, 1956: 15-16).

<sup>3</sup> *Gezginci İşler Vergisi*, Gelir Vergisinden muaf bulunan esnafın vergilendirilmesini amaçlayan bir düzenlemeydi. Bu tür mükelleflerin sabit işyerleri olmadığından karine olarak kira bedellerinin esas alınmaması nedeniyle “gündelik kazancın” matrah olarak esas alınmasını temel alıyordu. Karne alma yükümlülüğü bulunmaktaydı (Turgay, 1956: 16).

<sup>4</sup> “*İşletme ve Gezginci İşler Vergisi*, 1949 yılında TBMM’de geçici komisyon tarafından revize edilerek işletme vergisi üzerinde köklü değişiklikler yapılarak, gezginci işler vergisi ise aynen kabul edilmiştir (Turgay, 1956: 16).

<sup>5</sup> Esnaf muaflığının *genel şartları* şunlardır: işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyerinin gerçek kirası 720 lirayı aşmamak ve ticari kazanç bakımından gelir vergisine tabi olmamak. Esnaf muaflığının *özel şartları* ise şunlardır:

- Alım ve satım işleriyle uğraşanlar için toptancı olmamak,
- Perakendecilik yapanlar da bir takvim yılında satın aldıkları emtianın tutarı 60.000 lirayı geçmemesi,
- Kendi hesabına inşaat ve imalat yapanlarda bir yıl içinde satın aldıkları madde ve malzemelerin bedeli 40.000 lirayı geçmemesi,
- Gelir vergisinden tabi olanlara ücretle yapılan işler karşılığında bir yıl içinde alınan ücretlerin tutarı 20.000 lirayı aşmaması,
- Ulaştırma işlerinde vasıta adedinden başka, tüccardan ve kurumlardan bir takvim yılında alınan nakliye bedelleri 40.000 lirayı aşmaması,
- Tavassut işlerinde alınan ücretlerin bir takvim yılındaki miktarı 5.000 lirayı aşmaması,
- Maden işletmeleri ile taş ve kireç ocaklarında, tuğla harcamalarında, kum ve çakıl istihsal işlerinde yapılan satış tutarı 60.000 lirayı aşmaması.

<sup>6</sup> Esnaf muaflığının genel şartları olarak; “kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyerlerinin gayrisafi iradı 180 lirayı aşmamak, yıllık beyanname esaslı üzerinden gelir vergisine tabi olmamak” belirlenmiştir.

<sup>7</sup> Yılda 7.500 lira gayrisafi satış kazancı olan veya ücretle yapılan imalat, tamirat, inşaat ve küçük sanat işleri mukabilinde bir sene içinde yine 7.500 lira ücret alan küçük sanat erbabı, ticari kazancından dolayı vergiden muaftır.

muaflığının genel<sup>8</sup> ve özel<sup>9</sup> şartlarının çerçevesinde de değişikliğe gidilmiştir. Bu şekilde gezici olarak faaliyet gösteren mükelleflerin sözü edilen hâsılat tutarları dikkate alınmaksızın vergilendirilmemesi amaçlanmıştır. 4369 sayılı Kanun'da göze çarpan bir diğer hüküm ise muafiyetten yararlanacak olan esnafın meslek odalarına kaydolmalarının yanı sıra *esnaf muafiyet belgesi* alma zorunluluğu getirilmesidir.

Son olarak 31.5.2012 tarihli ve 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un dördüncü maddesi ile esnaf muaflığına bağlı getirilen farklılıklar söz konusudur. Bu değişiklikleri açıklamaya yönelik olarak da 27.7.2012 tarih ve 91 numaralı 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Adı geçen değişiklikler doğrultusunda daha önce isteğe bağlı olmaksızın alınması zorunlu olan *esnaf vergi muafiyet belgesi* zorunluluk kapsamından çıkarılıp isteğe bağlı hale getirilmiştir. Muafiyetten yararlanmayan esnaf ve sanatkârların ise gerçek usulden basit usule geçebilme olanağı verilmiştir. Bunlarla birlikte önemli bir gelişme olarak; kaybolmaya yüz tutan geleneksel, kültürel ve sanatsal değeri olan meslek kollarında faaliyet gösteren mükelleflerin vergi muafiyeti kapsamına alınmasıdır. Şöyle ki bahsedilen kollarda faaliyet gösteren esnafın iş yeri açmalar dahi bu muafiyetten yararlanmaya devam etmektedirler. Anılan meslek kollarında faaliyette bulunanların söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 47'nci maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşımaları ve münhasıran kendi ürettikleri ürünleri satmak suretiyle faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

## 1.2. Vergilendirme İlkeleri ve Esnaf Muaflığı

Vergilendirme ilkeleri, "*başarılı bir vergi uygulamasının sağlanabilmesi için vergilemede uyulması gereken kurallardır*" (Orhaner, 2000:148). İlk olarak Adam Smith'in ortaya koyduğu bu ilkeler ülkelerde farklı uygulama alanları bulmaktadır. Vergileme ilkeleri kapsamında birçok prensip yer almakla birlikte bunlar içerisinde esnaf muaflığı konusu ile ilişkili olan ödeme gücü ilkesi, genellik ve eşitlik ilkeleriyle analizi yapılacaktır.

Her ülkenin sahip olduğu ekonomik, siyasal ve sosyal faktörlere dayalı olarak yürürlüğe koyduğu vergileme ilkeleri farklılık göstermekle birlikte ilgili ilkeler vergilemenin anayasal normlarını<sup>10</sup> oluşturmaktadır

<sup>8</sup> Esnaf muaflığının genel şartları şu şekilde sıralanabilir:

- Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmama koşulu,
- Gerçek usulde vergilendirmeyi gerektiren işleri yapmamak
- Özel şartlar yönünden esnaf muaflığından faydalananların, yaptığı bu işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık ve devamlılık arz edecek şekilde yapmamak.

<sup>9</sup> Esnaf muaflığının özel şartları ise aşağıdaki şekilde ele alınmıştır:

- Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaretle iştigal edenler. (Giyim eşyaları ile zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle, gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç);
- Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;
- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51'nci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar)
- Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya kadar makinesiz, motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar;
- Ziraat işlerinde kullanılan hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında insan ve eşya taşıyan çiftçiler;
- Hariçten işçi almamak, muharrik kuvvet kullanmamak, kayıt ve şartı ile oturdukları evlerde, imal ettikleri, havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma muhalleri, örgü, dantel, her nevi nakış işlerini, her nevi turistik eşya, hasır sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, ip ve urganları dükkân açmaksızın satanlardan 47'inci maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı şartları haiz bulunanlar; Vergi muafiyeti için bu işlerin köylerde ya da başka her hangi bir yerde yapılması şart değildir.
- Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak; milli piyango bileti satanlarla 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıda açıklanan esnaf muaflığı şartlarını taşımaları bile, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

<sup>10</sup> Vergileme ilkelerinin anayasal normları oluşturduğuna ilişkin açıklamaları Anayasa Mahkemesi Kararlarında da görmek mümkündür. 24.06.1993 gün ve E. 1992/29 K. 1993/23 sayılı bir Anayasa Mahkemesi kararında, "*devletin egemenlik*

(Şenyüz, 1993: 208). Vergi hukukunun bağlayıcı temel kaynakları arasında sayılan kanunlar Anayasa Mahkemesinin denetime tabidirler. Bu nedenle kararları kesin nitelik taşıyan Anayasa Mahkemesi'nin vergileme ilkeleri konusundaki kararlarının incelenmesi yerinde olacaktır. Anayasa Mahkemesi Kararlarında da vergileme ilkelerinin belirtildiği görülmektedir. Buna bir örnek olarak 23.07.2003 tarihli E. 2003/48 ve K. 2003/76 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı gösterilebilir. Söz konusu kararda temel vergileme prensipleri olan verginin ödeme gücüne göre alınması, genellik ve eşitlik ilkelerine açıklık getirdiği görülmektedir. Daha önceki yıllara ilişkin bir kararda<sup>11</sup> ise genellik ilkesine açıklık getirdiği anlaşılmaktadır.

Vergilemenin anayasasını teşkil eden bu ilkeler, kendi içinde geleneksel ve modern vergileme ilkeleri olmak üzere ayrılmaktadır. Geleneksel vergileme ilkeleri arasında yer alan vergilendirmede genellik ilkesi, “*bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olma gerekliliği*” (Acar, 2003: 48) şeklinde izah edilmektedir. Vergileme ilkeleri arasında mühim bir uygulama alanı bulan vergilemede genellik ilkesinin, hukuk devleti ve eşitlik ilkesinin bir birleşimini oluşturduğu üzerinde durulmaktadır. Herkesin hiçbir ayırım yapılmaksızın vergilendirilmesi gerektiğini açıklayan genellik ilkesi; gerek 1961, gerekse de 1982 Anayasası'nda yer aldığı ve hukuki zemine oturtulduğu görülmektedir. 1982 Anayasa'sının 73. maddesinde “*herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” (An. 73/1) hükmüne yer verilmiştir. Vergilemede genellik ilkesinin yasal alt dayanağını oluşturan bu hükümlerle vergi ehliyetine sahip olan ve vergiyi doğuran olaya sebep veren her bireyin vergi ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Bununla birlikte 73. maddenin izleyen fıkrasında “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükmünün düzenlendiği dikkat çekmektedir. Vergiyi doğuran olaya sebep verilmesiyle vergi mükelleflerinden fark gözetilmeksizin vergi alınması bir zaruret olmakla birlikte, vergilemenin sosyal amacı da göz ardı edilmemelidir. Sosyal devlet ilkesinin gereği olarak, ülkeler muafiyet ve istisna gibi uygulamalar yürürlüğe sokmaktadır. Esnaf muaflığının da bu anlamda tanzim edildiği görülmektedir.

Genellik ile eşitlik ilkelerinin birbirleriyle ilişkileri mevcuttur. Kişilerin vergi kanunları önünde şeklen eşit olmaları, vergi kanunlarının genelliği ilkesinin de bir neticesi olarak meydana çıkmaktadır. Vergileme ilkeleri içerisinde düzenlenen eşitlik ilkesi, “*eşit durumda bulunanların aynı, farklı durumda olan kişilerin değişik şekillerde vergilendirilmesidir*” (Akdoğan, 1980: 10). Diğer bir tanımla “*vergi yükünün mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasıdır*” (Çağan, 1982: 147). Eşitlik ilkesi ile öncelikli olarak vurgulanan eşitlik “*şekli hukuki eşitlik*”tir. Vergi kanunlarına göre herkesin eşit olduğunu belirten bu eşitlik ile birlikte “*maddi hukuki eşitlik*” de ele alınmalıdır. Maddi hukuki eşitlik mutlak bir eşitlikten ziyade bireylere nispi olarak eşit davranılmasını ifade etmektedir. Toplumdaki bireylerin aralarındaki mevcut olan farklılıkların, mutlak bir eşitliğin sağlanmasına engel olduğu gerçeğinden yola çıkılmaktadır (Acar, 2003: 49). Vergilemede yatay eşitliğin tesis edilmesinin çeşitli gerekçelerden<sup>12</sup> yola çıkarak gerçekleştirilmesinin söz konusu olmayacağı vurgulanmaktadır.

Vergilemede eşitlik ile adalet ilkesini birleştiren bir ifade olarak fedakârlıkta eşitlik ilkesi de önem arz etmektedir. Eşit fedakârlık<sup>13</sup>, eşit oranlı fedakârlık<sup>14</sup> ve en az toplam fedakârlık<sup>15</sup> şeklinde farklı görüşler altında ele alınmaktadır. Eşitlik ilkesi, Anayasa'nın onuncu maddesinde “*kanun önünde eşitlik*”<sup>16</sup> başlığı altında

---

*gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değerler olarak tanımladığı verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler hukuksal güveni sağladığı; oluşan güven, hukuk devletinin de doğal sonucu olduğunu, devletin vergilendirme yetkisinin, vergide yasallık ilkesi başta olmak üzere diğer vergilendirme ilkeleri ile sınırlandırılmış olduğu*” açıklanmıştır (Anayasa Mahkemesi, 2015).

<sup>11</sup> 06.07. 1995 tarihli E. 1995/6 ve K. 1995/29 sayılı kararda “*Genellik ilkesi, herkesin vergi ödemesi gerektiğini anlatır. Bu kural, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, kazandığı servet ya da harcamaları üzerinden vergi alınmasını öngörür*” (Anayasa Mahkemesi, 2015).

<sup>12</sup> Vergide yatay adalet ilkesinin gerçekleştirilemeyeceğinin gerekçeleri olarak; bireylerin zevk, tercih ve koşullarındaki farklılıklar, parasal gelir açmazı, bireylerin refah sıralamasındaki değişme ve üniter vergi kuralından sapmalar gösterilmektedir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Özbakan, 1998).

<sup>13</sup> Eşit fedakârlık, vergi ödendikten sonra mükelleflerin sahip oldukları toplam faydadaki azalışın aynı düzeyde olmasıdır. Katlanılan fedakârlığın eşit kılınmasını öngören bu görüşte her gelir düzeyi için katlanılan fedakârlığın miktar olarak eşit olması amaçlanmaktadır. Gelir düzeyleri arasındaki farklılıktan ziyade herkesin eşit koşullarda vergilendirilmesi amaçlanır (Demir ve Gülten, 2013: 272).

<sup>14</sup> Eşit oranlı fedakârlık, herkesten gelir düzeyi dikkate alınmaksızın eşit oranda vergi oranı uygulanmasını hedef olan bir görüştür (Demir ve Gülten, 2013: 272).

<sup>15</sup> En az toplam fedakârlık (minimum fedakârlık), vergileme yoluyla sağlanan toplam hasılatın, toplumun tüm kesimleri üzerinde yarattığı toplam fedakârlığın en az düzeyde olması hedeflenmektedir. Verginin reel yükünün mükellefler üzerinde imkânlar dâhilinde daha az hissedilecek şekilde dağıtılması amaçlanır (Demir ve Gülten, 2013: 272).

<sup>16</sup> Anayasa'nın onuncu maddesinde 2004 ve 2010 yılında yapılan Anayasa değişiklikleri ile birlikte eşitlik ilkesi bakımından devletin pozitif yükümlülüğüne gönderme yapılmış ve bu kapsamda yapılacak düzenlemelerin eşitlik ilkesine aykırı yorumlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Böylece maddenin ilk biçiminde yer alan hukuki eşitlik ilkesine sosyal devlet

düzenlenmiştir. Serim'e (1994: 15) göre ilgili maddede ifade edilen "herkes" tabirinin bireyler arası eşdeğerlilik niteliği vermediği, "herkesin aynı eşitlikte korunmasının daha fazla korunmaya ihtiyacı olanlar için durumu yasal eşitsizliğe dönüştüreceği" ifade edilmektedir. Kısacası Anayasa'da yer alan eşitlik ile kastedilen hukuki eşitlik, eylemsel bir eşitlik değildir. Bu nedenle birçok Anayasa Mahkemesi kararında da görüldüğü gibi 1995/32 sayılı Anayasa Mahkemesi kararında da *Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesi ile aynı hukuksal durumda olanların aynı kurallara bağlı tutulacağı, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının aykırılık oluşturmayacağı* kabul edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin birçok kararında buna benzer örnekler<sup>17</sup> vermek mümkündür. Burada önemli olan farklı kurallara bağlı tutulmanın haklı nedenlere<sup>18</sup> ve kamu yararına dayandırılması gerekliliğidir. Soydan (2000)'a göre Anayasa Mahkemesinin eşitlik konusunda artık içtihadı dönmüş bu kararları, eşitliğin sadece hukuksal durumla ölçülmesi gerektiği ve bireyler arasındaki farklılığı teşkil eden durumların kesinlikle dil, din, ırk gibi ayrımlardan kaynaklanmadığıdır.

Vergi ödeme gücü ilkesi ile esnaf muafılığı uygulamasını incelemek mümkündür. Vergi ödeme gücü, "aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda vergi vermeleri, ödeme gücü yüksek olanların daha fazla vergi vermeleridir". Verginin ödeme gücüyle orantılı olması gerekliliğinin altında yatan temel nedenin devletin vergilendirme yetkisini kötüye kullanmasını önlemektir. Anayasa'da belirtilen mali güç ilkesi ile bireylerde devletin üstün olan gücüne karşı güvence sağlandığı ve hukuki ve ekonomik anlayış doğrultusunda düzenlenmekle birlikte hukuki güvenlik ilkesini de temin ettiği ifade edilmektedir. Bilindiği üzere bireylerin vergi ödeme gücünü temsil eden unsurlar; gelir, servet ve harcamadır. İlgili unsurlar ödeme gücünün göstergeleri niteliği taşımaktadırlar. Vergilemede ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan üç teknik olan en az geçim indirimi<sup>19</sup>, artan oranlı tarife ve ayırma kuramı ile vergilemede adalet temin edilmeye çalışılmaktadır. Bu açıklamayı kuvvetlendiren 18.07.1995 gün ve E. 1995/7 K. 1995/35 sayılı kararında; "Anayasanın 73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının öngörüldüğü, vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerektiği belirtmiş ve incelediği konuya ilişkin olarak sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesinin, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçları" olarak kabul edilmiştir.

Diğer bir ilke olarak verginin tarafsızlığı da esnaf muafılığı açısından inceleme konusu yapılabilir. Verginin tarafsızlığı ilkesi, "vergi alındıktan sonra fertlerin gelir ve servetleri arasında vergi alınmadan evvel mevcut farkın tadile uğramaması" (Tekeli, 1959: 1) şeklinde izah edilmektedir. Vergi öndikten sonra bireylerin mali güçlerinde farklılık olmaması gerektiğini vurgulayan bu ilke, tüm gelir düzeyine sahip kişilerce verginin ödenmesi koşulu ile işlerlik kazanacaktır. Esnaf muafılığı kapsamında ise gelir düzeyi düşük kişiler vergi dışı tutulmaktadır. Ancak bu durumun vergi tarafsızlığını bozmayacağı ifade edilebilir. Çünkü esnaf muafılığı kapsamında değerlendirilen küçük ticaret ve sanat erbabı düşük gelirleri üzerinden vergi ödemeleri halinde vergi öndikten sonra aynı ödeme güçlerine sahip olmaları mümkün görünmemektedir. Nasıl ki ayırma kuramı kapsamında sermaye geliri ile emek geliri farklı vergilendirme rejimlerine tabi tutuluyorsa, vergi

---

vurgusu yapılmıştır. Son değişiklikler ile birlikte madde metni, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." biçimine dönüşmüştür.

<sup>17</sup> 06.07.2000 tarih ve E. 2000/21 K. 2000/16 sayılı kararında, "Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen "yasa önünde eşitlik ilkesi" hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu olduğunu; bu ilke ile eylemsel değil hukuksal eşitlik öngörüldüğü; eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğu; bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklandığı; durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilceği; aynı hukuksal durumları aynı, ayrı hukuksal durumları ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmayacağı" ifade edilmiştir (Anayasa Mahkemesi, 2015).

<sup>18</sup> Yasa önünde eşitlik ilkesi gereği, bir yasa kuralı haklı bir nedene dayanmaksızın bazı grup veya kişileri vergi dışı tutuyorsa eşitlik ilkesi zedelenir. Ancak toplumdaki bazı bireylerin haklı bir nedene dayanarak farklı hukuksal uygulamalara tabi tutulması eşitlik ilkesini zedelemeyebilir (Serim, 1994: 16). Eşit durumda olanlara eşit, eşit olmayanlara ayrı kuralların uygulanması eşitlik ilkesine elverişlidir.

<sup>19</sup> En az geçim indirimi, "kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari seviyede sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergi dışı bırakılmasıdır". Artan oranlı tarife, "vergi matrahı arttıkça vergi oranının da artmasıdır". Ayırma kuramı, "emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha düşük oranda vergilendirilmesidir" (Akdoğan, 2009: 225, 248).

ödemesi halinde mevcut mali gücünü koruyamayacak esnafın muafiyetten yararlanması verginin tarafsızlığı ilkesini zedelemeyeceği kanaatini taşımaktayız. Gerek genellik gerekse eşitlik, ödeme gücü ve verginin tarafsızlığı ilkelerine yönelik açıklamalardan hareketle görüldüğü üzere haklı nedenlere dayanarak esnafın vergi dışı tutulması vergileme ilkelerinden ödün verilmesi anlamını taşımamaktadır.

## 2. Esnaf Muaflığının Vergi Adaleti İlkesi Çerçevesinde İncelenmesi

Vergileme ilkeleri, vergileme ile esas tutulan amaçları gerçekleştirmeye yönelik kurallar bütünüdür. Bu ilkelerin vergi sistemlerinde başarılı bir şekilde düzenlenip uygulandığı sürece vergilemeden hedeflenen amaçlara ulaşma derecesi artacaktır. Tüm ülkelerde vergi sistemlerinde uygulama alanı bulan vergi adaleti ilkesi, anayasal bir norm olarak uygulama alanı bulan bir vergileme ilkesidir. Esnaf muaflığı da vergilemenin sosyal amacı çerçevesinde vergi adaletinin teminine yönelik vergi sisteminde düzenlenen bir muafiyet kalemidir.

### 2.1. Bir Vergileme İlkesi Olarak Vergi Adaleti

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi hususunda temel gelir kaynağı olan vergiler, birçok vergileme ilkesi çerçevesinde inceleme konusu yapılmıştır. Kamu hizmetlerinin sayısında ve çeşitliliğinde meydana gelen artışlar dolayısıyla vergi yükünün artış göstermesi, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payındaki dengesizlikler gibi etkenler temel vergileme ilkeleri arasında sayılan vergi adaletinden sapmalara yol açtığı sıklıkla dile getirilen bir konu haline gelmiştir.

Adalet köken olarak Arapça bir kelime olup, Türk Dil Kurumu *Kişi Adları Sözlüğü* (2014)'nde kelime anlamı "*hak ve hukuka uygunluk, hakkı gözetme, doğruluk*" şeklinde yer verilmiştir. Güncel Türkçe Sözlük'te ise ilgili kelime anlamları birlikte "*yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması*" olarak ifade edilmiştir. Tanımlardan da hareketle adaletin normatif bir kavram olduğu, olanı değil olması gerekeni açıklayan bir olgu olduğu görülmektedir. Adalet olgusunun evrensel olmadığı daha ziyade psikolojik ve izafi bir algısı olduğu üzerine genel bir kanı mevcuttur (Topuzkanamış, 2013: 111). Vergi psikolojisinin inceleme alanına giren adalet kavramı bireylerin algı düzeylerine göre şekillenmektedir. Bireylerin algısını şekillendiren ise psikolojik etkenlerle birlikte bir toplumda uygulanan vergi sistemlerinin yapısı, ekonomik ve sosyal faktörler de muhakkak adalet olgusu üzerinde bir belirleyicidir. Bireylerin adaletle yönelik olgularının oluşmasında devletin asli bir görevi bulunmaktadır.

Pozitif hukuk görüşü çerçevesinde adalet kavramı incelendiğinde ise; *her hukuk düzeninin kendine göre adalet anlayışı olduğu ve ancak var olan hukuk kurallarının uygulanması ile temin edileceği* ifade edilmektedir (Deyneli, 2010: 6). Adalet kavramı literatürde denkleştirici ve dağıtıcı adalet olguları üzerinden açıklanmaya çalışılmaktadır. *Denkleştirici adalette* birey özgürlüklerin korunması amacı altında herkesin hiçbir ayırım olmaksızın eşit uygulamalara tabi tutulması adaleti temsil ederken; *dağıtıcı adalette* ise bireyler arasındaki eşitliklerin giderilmesi hedefi kapsamında, belli şartlar altında bireylerin farklı düzenlemelere maruz kalması adaletten bir sapma oluşturmaz (Yereli ve Ata, 2011: 23). Denkleştirici ve dağıtıcı adalet anlayışının vergilendirmede yatay ve dikey eşitlik ayırımına denk geldiği anlaşılmaktadır. Yatay eşitlik, *vergileme yönünden benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi olmasını*, dikey eşitlik ise, *farklı koşullar altındaki kişilere farklılıkları ölçüsünde değişik işlem uygulanmasını* gerektirmektedir (Çağan, 1982: 148). Tüm bu açıklamalar ile birlikte adalet kavramı ile kastedilenin mutlak bir eşitlik olmadığı ve adalet ile ilgili yapılan analizlerde kişiye uygulanacak kuralların önceden belli olup olmadığı ve keyfiliğe yer verilmemesi gibi başlıca ölçütlerden yola çıkılarak değerlendirme yapılmasının mümkün olduğu ifade edilebilir (Tekbaş, 2010: 147). Adalet olgusu vergilendirme sürecinde de önem taşıyan, doktrinde tartışma konusu olmuş ve devletlerce temin edilmeye yönelik düzenlemelere gidildiği bir husustur. Vergi yükünün adil olmasına yönelik hukuki normlardan yola çıkarak, vergilemede adalet sağlanmaya çalışılmaktadır.

Tarihsel süreçte adalet kavramının uğradığı değişimler ve ülkeden ülkeye değişiklik gösteren algı farklılıkları nedeniyle literatürde vergi adaletinin birçok tanımı bulunmaktadır. Yereli ve Ata (2011)'ya göre vergi adaleti, "*belirli bir toplumda toplam vergi yükünün, o toplumu oluşturan bireyler arasında adil olduğu varsayılan bir biçimde dağıtılması*" şeklinde ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile Demir ve Gülten (2013: 270) vergi adaletini "*bireyler açısından devletin mali güçlerine ne derece uygun bir vergileme yaptığı veya vergi yükünün dağıtılmasında kendilerinin şahsi ve ailevi durumlarının hangi ölçüde dikkate alındığı*" biçiminde tanımlamışlardır.

En az vergilendirme tarihi kadar geçmişe dayanan vergilemede adalet olgusu, vergi sistemlerinin birer mihenk taşı vazifesine sahiptirler. Vergileme sistemleri oluşturulurken temel alınan başlıca üç normatif yaklaşım bulunmaktadır. *Adil vergileme yaklaşımı, optimal vergileme yaklaşımı ve normatif mali yaklaşımdır.*

Bunlardan normatif mali yaklaşım kamu harcamalarını dikkate alması nedeniyle diğer iki yaklaşımdan odaklandığı mali araçlar bakımından farklılık göstermektedir (Akkaya, 1986).

Adil vergileme yaklaşımı, vergi sistemlerinin yapısının ödeme gücü ilkesine dayanması ve önemli olanın vergilemede yatay adaletin temin edilmesi gerekliliği üzerinde durmaktadır. Bu yaklaşım eşit gelir düzeyine sahip olanların eşit vergilendirme koşullarına tabi tutulmasını öngörmektedir. Teorik çerçevesinin *Haig-Simons*<sup>20</sup> prensibine dayandığı yaklaşımda önemli olan yatay adaletin elde edilmesidir. Vergi adaleti ilkesi incelendiğinde bu ilkenin özünün vergide eşitlik ilkesine dayandığı anlaşılmaktadır. Vergide adalet ile vergide eşitlik ilkesi arasındaki ilişki ise yatay ve dikey adalet kavramları ile bağlantılıdır (Kıranoglu, 2003: 132).

Optimal vergi<sup>21</sup> yaklaşımında ise, vergi matrahından sapmaların ekonomik etkinsizliğe yol açarak ekonomik refahı azalttığı görüşüne dayanmaktadır. Genel faydacı sosyal refah fonksiyonu, sosyal tercih ölçütü olarak kullanılmaktadır. Adil vergileme yaklaşımından farklı şekilde araştırma ve geliştirme harcamaları, emeklilerin özel tasarrufları, sermaye varlıklarının amortismanı gibi gerekçelerle bazı muafiyet ve istisnalara müsaade etmektedir (Akkaya, 1986: 342-343). Bu tür uygulamaların ekonomide yanlış kaynak dağılımına sebep olmadığı sürece vergi sisteminde yer verilmesine karşı çıkmamaktadır.

Vergileme ilişkisinde vergi borçlusu konumunda olan vergi mükelleflerinin vergi sisteminin adaleti konusundaki algıları vergiye uyum göstermeleri konusunda önem arz etmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını belirleyen farklı faktörler olmakla birlikte, vergi oranı ve vergi yükü bunlar arasında en büyük role sahip oldukları ifade edilebilir. Mükelleflerin vergi sisteminin adil olmadığına yönelik algıya sahip olmaları halinde vergiye gönüllü uyum oranının azalacağı ifade edilmektedir. Cansız (2006) tarafından yapılan çalışmada mükelleflerin vergiyi algılamaları hakkında Afyonkarahisar'ı içeren bir anket yapılmıştır. Anketin sonuçlarına göre ankete katılanların % 75'lik kısmı vergi sisteminin adil olmadığını düşündüklerini beyan etmişlerdir. Benzer bir örnekte Demir ve Gülten (2013) tarafından Türkiye'de vergi adaleti algısını ölçmeye yönelik gerçekleştirilen anket çalışmasıdır. Çalışma sonuçlarına göre, ankete katılan mükelleflerin üçte ikisi Türkiye vergi adaletinin olmadığına inanmaktadırlar. Diğer çalışmalarla bağlantılı olan Özyalama ve Gümüş (2013) tarafından yapılan Eskişehir ilini kapsayan bir çalışmada ise mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini etkileyen faktörlerin ortaya konulması hedeflenmiştir. Söz konusu çalışmanın bulgularına göre mükelleflerin vergi idaresinin adaletsiz olduğunu düşünmelerinin vergi kaçırma eğilimlerini artıracığı belirtilmiştir.

## 2.2. Esnaf Muafılığı ve Vergi Adaleti İlişkisi

Vergileme sadece mali ve ekonomik boyutlu bir olgu olmayıp, içerisinde sosyal amacı<sup>22</sup> da barındırmaktadır. T.C. 1982 Anayasası'nda düzenlenen sosyal devlet ilkesi hükmünce, devlete sosyal adaleti<sup>23</sup> tesis ve gelirin yeniden dağılımı görevleri getirilmiştir. Vergilendirmenin şartları nasıl kanunla düzenleniyorsa aynı şekilde çeşitli gayelerle vergi dışı tutulacak kişiler de kanunla düzenlenmektedir. Kanunlar yasama organınca konulup, kaldırılıp, değiştirildiği için kimlerin vergi dışı tutulacağına ilişkin karar veren organ da yasama organı olan TBMM olacaktır. Esnaf muafılığı ile vergilendirme adalet ilkesinin ilişkisi aslında tek bir vergilendirme ilkesi ile değil, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesi ile birlikte ele alınması gereken bir konudur. Vergi adaletinin tesis edilmesi ancak vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesi paralelinde imkân bulmaktadır. Vergilemede genellik ilkesi bir ülkedeki mali güce sahip herkesin dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve dini düşünce vb. iktisat dışı ayrımlara dayanılarak vergilendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu ifade de dikkat çekici husus iktisat dışı hususlarla vergilendirmede ayrıma gidilemeyeceğidir. Diğer bir ifade ile etnik köken ve kişisel tercihler gibi farklılıklar nedeniyle vergilendirmede ayrıma gidilemeyeceği, ancak iktisadi koşullarla ayrıma gidilebileceğidir. Maddi hukuki eşitlik kavramının ortaya koyduğu gibi devlet vergi yükünün adil bir şekilde dağılımının gerçekleştirilmesi gayesi ile çeşitli uygulamalar yürürlüğe koymaktadır. Çünkü vergilendirme bakımından aynı/ benzer durumda olmayan mükellefler eşit vergilendirilme şartlarına maruz kalması şüphesiz vergi adaleti üzerinde olumsuz etkilere yol açacaktır. Esnaf muafılığı uygulaması ile ticari kazanç elde edenler küçük esnaf, esnaf muafiyeti şartlarına haiz olmayan diğer ticari kazanç elde eden mükelleflerden farklı uygulamalara tabi tutulmaktadır. Bu ayrımın hukuki gerekçesi ise sosyal devlet ilkesinin

<sup>20</sup> Bu prensibe göre gelir oldukça geniş kapsamlı olacak şekilde tanımlanmakta, kaynağı ne olursa olsun her bireyin toplam gelirin vergilendirilmesine dayanmaktadır. Vergi indirimlerine, muafiyetlere ve istisnalara vergi matrahının aşınmasına sebep olan birer faktör olarak kabul edilmektedir (Akkaya, 1986: 342).

<sup>21</sup> *Optimal vergi sistemi*, belirli bir toplam vergi geliri elde edebilmek için katılan toplam aşırı yükün kaybını minimize eden sistemdir (Akkaya, 1986: 344).

<sup>22</sup> Bkz. Kırbas, 1991.

<sup>23</sup> Sosyal hukuk devleti kapsamında yer alan *sosyal adalet*, "herkesin toplumun bir üyesi olarak kabul edildiği ve toplum için ortaklaşa iyinin gerçekleştirilmesinin amaçlandığı" (Karakas ve Sonsuzoglu, 2000: 221) bir kavramdır.



uzantısıdır. Böyle bir ayrımla ile hem sosyal devlet ilkesi hem de vergilemenin sosyal amacı gereğince küçük sanat ve ticaret erbapları vergi dışı tutularak, vergilendirmede adalet ilkesinin elde edilmesine çalışılmaktadır.

Sosyal devlet ilkesi, devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin toplumda sosyal adaleti temin edecek şekilde kullanılması amacıyla uygulamaya konulmuştur. Vergileme sırasında bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korunması temel bir önceliktir. Bu ise ancak vergileme ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilecek bir vergileme süreci ile söz konusu olabilecektir. Vergilemenin amaçlarından biri de gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Ancak piyasada oluşan birincil gelir dağılımına devletin çeşitli politika araçları ile müdahale edip geliri yeniden düzenleme yoluna gittiği de görülmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarından örnek verildiği üzere farklı ekonomik özelliklere sahip olanların farklı uygulamalara tabi tutulması ile eşitlik ilkesi zedelenmemekte ve haklı bir neden olarak vergi adaletinin tesis edilmesine yönelik kullanıldığı görülmektedir. Farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı şekilde vergilendirilmesi eşitlik ilkesini zedelemeyeceği, ancak aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı şekilde vergilendirilmemesinin eşitlik ilkesini bozacağı söylenebilir.

Taş (2000: 280)'a göre esnaf muafılığı uygulaması vergi adaletini tesis etmede önemli bir potansiyele sahiptir. Vergi yükünün adil dağılımını sağlamaya yönelik bir vergi politika aracı olan esnaf muafiyeti ile geçimi ancak kendine yetecek kadar güç olan kişiler vergi dışı tutularak vergilemenin sosyal amacı gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Ancak esnaf muafılığı uygulaması çeşitli sakıncaları içerdiği de belirtilmektedir. Özellikle uygulama sınırlarının belirlenmesindeki sıkıntılar ve haksız yere esnaf muafılığından yararlananların tespitindeki güçlükler söz konusu sakıncalar arasında sayılmaktadır.

Esnaf muafılığı ile ilgili en çok eleştirilen konulardan biri muafiyet kapsamında yer alan esnafların defter tutmadığından dolayı kanunda belirtilen haddi aşım aşmadıklarının tespitiydi. Defter tutmadığı için muafiyet haddini aşmasına rağmen bu haddi aşmamış gibi gösterme imkânı olan esnafın varlığı vergi adaletinden sapmaya yol açan bir neden olduğu sıklıkla ifade edilen konular arasındaydı. Ancak esnaf muafılığının hukuki çerçevesinde meydana gelen değişiklik ile esnaf muafılığından yararlanacak kişilerde yıllık alım, satım hadlerinin dikkate alınma şartının kaldırılması nedeniyle bahsi geçen sorunun giderildiği görülmektedir.

Esnaf muafılığı gibi tüm muafiyetler de en önem arz eden hususlar biri, muafiyetlerin verginin yapısına uygun olması ve anayasal normlara aykırılık içermemesidir. Esnaf muafılığı ise sosyal adaletin temin edilmesine yönelik uygulamaya konulan ve vergilemenin sosyal amacı ile uyum gösteren bir uygulamadır. Bahsi geçen sosyal amacın yanı sıra 31.5.2012 tarihli ve 6322 sayılı yapılan yasal düzenleme ile geleneksel, kültürel ve sanatsal değeri olan meslek kollarında faaliyet gösteren mükelleflerin vergi muafiyeti kapsamına alınması da mühim bir gelişmedir.

## Sonuç

Adalet kavramı subjektif yoruma açık olup; idari, sosyal ve ekonomik faktörler gibi unsurlara bağlı olarak bireyden bireye göreceli bir algı oluşturmaktadır. Bununla birlikte temel ilke ve prensiplerden hareketle genel geçer bir tanım yapma imkânı da bulunmaktadır. Özellikle ortak bir ifade olarak; verginin ödeme gücüne göre alınması, vergilemede yatay eşitlik ilkesinin temin edilmesi ve gelirin ikincil dağılımının sağlanması bu tanımların temel noktasını meydana getirdiği görülmektedir.

Vergi adaletinin özünü oluşturan vergilemede eşitlik ilkesi önemli bir prensip olmakla birlikte burada mutlak bir eşitlikten söz edilmediği haklı nedenlere dayalı olarak farklı uygulamalara gidilmesinin Anayasa Mahkemesi kararlarından da görüldüğü üzere vergilemede eşitlik ilkesini zedelediği anlaşılmaktadır.

Gelirleri hayatlarını idame ettirmeye ancak yeten küçük esnafın vergiye tabi tutulması rasyonel bir karar olmayacaktır. Vergilemenin mali amacı, vergi hâsılatının artırılmasıdır. Ancak söz konusu kişilerin beyan esasına tabi şekilde vergilendirilmesi yoluyla elde edilecek gelir, bu gelirin toplanması sırasında yapılacak harcamalardan daha fazla olacaktır. Vergiye tabi tutulmaları formaliteleri artmasından başka bir duruma yol açmayacaktır.

Esnaf muafılığı ilkesinde kamu yararı doğrultusunda sosyal devlet ilkesi düşüncesi altında gelir düzeyi düşük olan kişilerin vergi dışı tutulması vergi adaletine ve vergilemede eşitliğe aykırı bir uygulama değildir. Nitekim vergi dışı tutulan bu kişilerin vergi konusunda nitelik farklılıkları mevcuttur. Birçok Anayasa Mahkemesi Kararında da görüldüğü üzere devletin anayasal kurallara uygun hareket etme şartıyla vergilendirmede değişik ölçütler getirmesi ve gelir unsurlarına göre farklı yükümlülükler tayin etmesi olasıdır.

Esnaf muafılığı özelinde vergileme ile ilgili şu öneriler getirilebilir:

- Esnaf muafılığı kapsamında sayılan esnafa ilişkin net bir hüküm getirilmesi gereklidir.

- Esnaf muaflığının genel nitelikli yapısı korunmalı, belli kişi veya grupları hedef almaksızın aynı hukuki durumda olan kişileri içermesi gereklidir.
- Vergilemenin mali amacı olan vergi hasılatının artırılması vergilemede eşitliğe uygun vergisel düzenlemelerle karşılanması hedeflenmelidir.
- Bireyler arasında eşitlikten sapmalara yol açabilecek düzeyde ayırım yapmaktan kaçınılmalıdır. Bir muafiyetten aynı koşullara sahip herkesin yararlanması temin edilmelidir.
- Ölçülülük<sup>24</sup> ilkesi kapsamında vergilendirme yapılmalıdır. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken aşırıya kaçmamalı, belli ölçüler çerçevesinde hareket etmelidir.

## Kaynakça

- Acar, Fatih (2003), “Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 176, Mayıs, 47-61.
- Akdoğan, Abdurrahman (2009), *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akkaya, Şahin (1986), “Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış”, *İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt 46, 341- 354.
- Anayasa Mahkemesi (2015), *Anayasa Mahkemesi Kararları*, [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) 20.01.2015.
- Cansız, Harun (2006), “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 8, S. 2, 115- 138.
- Çağan, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Demir, İhsan Cemil ve Gülten, Yıldırım (2013), “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı: 1, Nisan, 269- 286.
- Deyneli, Fatih (2010), *Türkiye’de Adalet Ekonomisinin Karşılaştırmalı Analizi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2010/405, Ankara.
- Gök, Musa, Biyan, Özgür ve Akar, Sevda (2013), “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 34, Sayı: 1, 269-292.
- Karabacak, Yakup (2012), “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”, *İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt 62, Sayı 2, 223-252.
- Karakaş, Eser ve Sonsuzoğlu, Elif (2000), “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi”, *13. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen* içinde, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 215-248.
- Kıranoğlu, Tülin (2003), “Vergi Adaleti”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 174, Mart, 129-143.
- Kırbaş, Sadık (1991), “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 3, 3-8.

<sup>24</sup> 1982 Anayasası’nın 13. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ölçülülük, “temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlama amacın gerektirdiğinden fazla olmaması, amaçla orantılı olması gerekliliğini” ifade etmektedir.

Lang, Joachim (2000), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, *13. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen* içinde, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 3-34.

Özbakan, A.Nil (1998), “Vergide Yatay Adalet İlkesinin Eleştirisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 202, Haziran, 100-103.

Özyalama, Gamze ve Gümüş, Erdal (2013), “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı: 20, 77-97.

Resmi Gazete (1961), *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*, [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (25.01.2015).

Serim, Bülent (1994), “Yasa Önünde Eşitlik İlkesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 27, Sayı: 3, Eylül, 13-25.

Soydan, Billur Yaltı (2000), “Vergi Adaleti Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen* içinde, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 81-101.

Şenyüz, Doğan (1993), “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan* içinde, Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 3694/542/77, 207-216.

Taş, Metin (2000), “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, *XIII. Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen* içinde, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 275-300.

Tekbaş, Abdullah (2010), “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, 123-191.

Tekeli, Esat (1959), “Vergi Politikaları ve Türkiye’de Vergi Politikası”, *Maliye Enstitüsü Konferansları 4. Seri*, İktisat Fakültesi Yayını, 1-11.

Topuzkanamış, Engin (2013), “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, 103- 131.

Turgay, Recep (1956), “Gelir Vergisinde Esnaf Muaflığının Genel ve Özel Şartları”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 2, 13-39.

Türk Dil Kurumu (2014), *Sözlükler*, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (19.01.2015).

Uruş, Ali Fuat (2014), “[Türkiye’deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi](#)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 399,

Yereli, Ahmet Burçin ve Ata, Ahmet Yılmaz (2011), “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 161, Temmuz- Aralık, 21- 32.

#### **Extended Abstract:**

The purpose of this paper is to provide general information about tax justice, one of the principles of taxation. In this context it has been considered term of tax justice, tax justice

and tax exemptions relationship over the implication of craft tax exemption in Turkey respectively. The main purpose of taxation is to raise revenue, which is called fiscal goal of taxation. On the other hand taxation process should be designed within the scope of some rules. Taxation should seek to be design from the perspective of taxation principles. Taxation should be based on the tax equity and justice of taxation principles. Countries should make use of the available taxation principles in order to obtain the main goals of taxation. Taxes are levied basically in terms of benefit principle or an ability to pay principle. According to an ability to pay principle, taxes should be practiced between different level of taxpayers income. Tax justice is one of the main principles of taxation principles. Actually, the term of justice is a subjective word and it differs from person to person. With the term of justice of taxation, it is mentioned that an allocation of the tax burden come to realize in direct proportion from high-income citizens as from lower-income citizens. Another taxation principle, which is called tax equity, is a key role in actualization of justice of taxation. Especially horizontal equity is a major part of obtaining justice of taxation. Horizontal equity is demonstrated that taxpayers with a similar ability to pay taxes should pay the similar amounts. In accordance with this purpose countries put into effect policies which are seeking low income taxpayers. Tax exemptions are one of the examples of this political tool. All countries in the world put into effect some exemptions from the Act to accommodate special circumstances. In Turkey, craft tax exemption has taken effect in order to recover some of craft, who have included in low income group. By this way, it is aimed to fix the unfair distribution of income and to provide tax justice between different income groups. To conclude, countries constitute tax exemptions in order to result in a more equitable distribution of income between income groups. Exemption of crafts can be shown a successful example of tax policy tool on behalf of tax justice.